

Audience publique du 1^{er} octobre 2013

Recours formé par
la société ..., ...
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 6
en matière d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 27380 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société en commandite par actions de droit italien ..., ayant son siège social à ..., ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux bulletins de l'impôt sur la fortune de la société ... au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006, émis tous les deux le 15 juillet 2009 par le bureau d'imposition Sociétés 6 ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 13 juillet 2011 ayant reçu le recours en réformation en la forme et, au fond, ayant soumis à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle ci-après plus amplement spécifiée ;

Vu l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 6 septembre 2012, affaire C-380/11 ;

Revu les pièces versées en cause et notamment les bulletins de l'impôt sur la fortune déferées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de Me Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 15 juillet 2009, le bureau d'imposition Sociétés 6 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit à l'égard de la société ..., ayant eu son siège social à ..., ci-après dénommée « la société ... », un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006 portant fixation nouvelle de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2006 au montant de ... euros.

Le même jour, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... un bulletin de l'impôt sur la fortune 2005 lui imputant une fortune imposable au 1^{er} janvier 2005 de ... euros et fixant une cote d'impôt sur la fortune de ... euros, ainsi qu'un bulletin de l'impôt sur la fortune 2006 lui imputant une fortune imposable au 1^{er} janvier 2006 de ... euros et fixant une cote d'impôt sur la fortune de ..., se décomposant en l'impôt sur la fortune de ... euros dû au titre de l'année 2006 et en un montant de ... euros correspondant à la réserve distribuée prématurément au sens du paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, ci-après dénommée « LIF ».

Ces deux derniers bulletins précisèrent en outre que l'imposition différerait de la déclaration dans la mesure où « *il n'y a pas lieu à application de l'article 8a LIF vu que les conditions y relatives ne sont pas remplies* », tandis que le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2006 portait encore la remarque suivante : « *Réserve distribuée prématurément (§8a LIF)* ».

Contre ces deux derniers bulletins, la société de droit italien ..., ci-après dénommée « la société ... », ayant absorbé par fusion la société ..., introduisit, par courrier de son mandataire du 9 octobre 2009, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, dans laquelle elle fit valoir qu'elle avait été imposée sur une base erronée et critiqua le refus de lui accorder pour les années 2005 et 2006 le bénéfice du paragraphe 8a LIF.

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... a fait introduire, par requête déposée le 15 octobre 2010 au greffe du tribunal administratif, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédicts bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2005 et 2006 du 15 juillet 2009.

Suivant jugement du 13 juillet 2011, le tribunal administratif a reçu le recours en réformation introduit par la société ... en la forme en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005 respectivement au 1^{er} janvier 2006, émis le 15 juillet 2009, et au fond, avant tout autre progrès en cause, a sursis à statuer et a soumis à la Cour de justice de l'Union européenne, ci-après dénommée « CJUE », la question préjudicielle suivante : « *L'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition, telle que celle régie par le paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune qui subordonne, en son alinéa 1^{er}, l'octroi du bénéfice de la réduction d'impôt sur la fortune à la condition de rester assujetti à l'impôt sur la fortune luxembourgeois pendant les cinq années d'imposition subséquentes* », tout en réservant les frais ainsi que tous droits des parties.

Par arrêt du 6 septembre 2012, affaire n° C-380/11, la CJUE a dit pour droit que : « *L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, il s'oppose à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle l'octroi d'une réduction de l'impôt sur la fortune est subordonné à la condition de rester assujetti à cet impôt pendant les cinq années d'impositions suivants.* »

Eu égard à la conclusion ainsi retenue par le prédit arrêt de la CJUE, et compte tenu de la conclusion du tribunal administratif retenue dans le jugement du 13 juillet 2011 que l'unique motif sous-tendant les bulletins déferés se fonde sur le non-respect de l'exigence de l'assujettissement à l'impôt sur la fortune luxembourgeois jusqu'au 1^{er} janvier 2011, en d'autres

termes que la demanderesse remplies les autres conditions consacrées par les dispositions afférentes, il y a lieu de retenir que le paragraphe 8a, alinéa 1^{er} de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, ci-après dénommée « LIF », en ce qu'il en découle que le demandeur du bénéfice y inscrit doit rester assujéti à cet impôt pendant les cinq années d'impositions suivants celle au titre de laquelle la réduction a été demandée, est contraire à l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, de sorte que c'est à tort que les bulletins d'impositions déferés se sont fondés sur cette disposition pour refuser à la demanderesse la réduction de l'impôt sur la fortune.

Il y a partant lieu de réformer les bulletins en ce sens et de renvoyer l'affaire devant le bureau d'imposition en prosécution de cause.

La demanderesse fait finalement valoir que sa fortune imposable au 1^{er} janvier 2006 d'après le bulletin d'imposition sur la fortune et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006 différerait de la déclaration sur la fortune au 1^{er} janvier 2006, déposée le 30 octobre 2007. Elle déclare, aux termes du corps de sa requête introductive d'instance, exercer un recours sur base du § 228 AO de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006.

Le délégué du gouvernement, constatant que la demanderesse contesterait en outre la détermination de la fortune imposable au 1^{er} janvier 2006, fait valoir que cette partie du recours devrait « *être déclarée irrecevable en ce qu'elle en concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au* » 1^{er} janvier 2006. En effet, d'après les termes du § 232, (2) AO une imposition qui est sise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne pourrait pas être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes. Ainsi, une telle réclamation ne pourrait être formulée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2006. Or, dans la mesure où la demanderesse n'aurait pas réclamé contre ce dernier bulletin, il serait entretemps coulé en force de chose décidée.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse estime que la position de la partie étatique changerait d'une affaire à l'autre dans la mesure où elle aurait soutenu dans une affaire similaire que le recours contre le « *bulletin d'établissement de la fortune* » serait irrecevable au motif que « *l'établissement de la fortune* » ne serait que la base indissociable de la liquidation de l'impôt sur la fortune par le bulletin de ce nom. Dès lors la demanderesse reproche au délégué du gouvernement de jouer de l'incertitude concernant les voies de recours en matière d'impôt sur la fortune.

Le délégué du gouvernement expose dans son mémoire en duplique, d'un côté, que conformément aux §§ 213 (2) et 214 AO, il y aurait lieu de distinguer entre deux bulletins différents, à savoir le bulletin de l'impôt sur la fortune et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire, et, de l'autre côté, qu'il n'existerait pas de bulletin d'établissement de la fortune tel que soutenu par la demanderesse. Finalement, la position de l'Etat n'aurait pas changé étant donné que la jurisprudence invoquée par la demanderesse aurait trait à un bulletin émis sur base de l'article 213 (1) AO.

Force est au tribunal de constater que le recours sous analyse tend à la réformation du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006 établi le 15 juillet 2009,¹ qui constitue, tel qu'invoqué par le délégué du gouvernement et non contesté par la partie demanderesse, un bulletin au sens du § 214 et suivants AO dont l'objet est de fixer la valeur unitaire, « *Einheitswert* ». Aux termes du § 213 (2) AO : « *In den Fällen der §§ 214 [...] werden die Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt. Hierüber wird ein schriftlicher Feststellungsbescheid erteilt. Die gesonderte Feststellung bildet, auch wenn sie mit der Steuerfestsetzung in einem Bescheid vereinigt ist, eine selbstständige (mit Rechtsmitteln selbstständig anfechtbare) Entscheidung.* »

Il s'ensuit que les bulletins émis en vertu du § 214 AO constituent des décisions autonomes contre lesquelles des voies de recours propres doivent être intentées.

En l'espèce, il ressort de manière non équivoque des termes de la réclamation introduite par la demanderesse le 9 octobre 2009, qu'elle est dirigée uniquement contre les bulletins de l'impôt sur la fortune 2005 et 2006. Dans la mesure où une réclamation auprès du directeur de l'administration de Contributions directes est une condition de recevabilité du recours contentieux aux termes de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est amené à conclure que le recours introduit contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006 établi le 15 juillet 2009, est irrecevable *omissio medio*.

La demanderesse sollicite encore l'octroi d'une indemnité de procédure au sens de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999, demande qui est à rejeter étant donné qu'elle n'a pas démontré en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge les sommes exposées par elle et non comprises dans les dépens.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de condamner chacune des parties à la moitié.

Par ces motifs

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

vidant le jugement du tribunal administratif du 13 juillet 2011 ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006, émis le 15 juillet 2009 ;

au fond, déclare le recours en réformation dirigé contre les bulletins de l'impôt sur la fortune de 2005 et de 2006, partiellement justifié ;

partant, par réformation des bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2005 et 2006,

¹ Cf pièce 13 de la farde de pièces de la demanderesse

tous les deux émis le 15 juillet 2009, dit que la société ..., est en droit de profiter de l'octroi du bénéfice de la réduction d'impôt sur la fortune au sens du paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de la demanderesse ;

fait masse des frais et condamne chacune des parties à la moitié.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 1^{er} octobre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Claudine Meili.

s. Claudine Meili

s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 3/10/2013

Le Greffier du Tribunal administratif